

Urteil vom 17. November 2011, IV R 2/09

Zufluss der Gegenleistung in Form eines Grundstücks bei Einnahmeüberschussrechnung - Anwendung der Verlustausschlussklausel in § 55 Abs. 6 EStG bei gestreckter Veräußerung - Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG i.d.F. des StEindämmG - Anhörung des Steuerpflichtigen bei Vorwurf der leichtfertigen Steuerverkürzung - Beurteilung der "Leichtfertigkeit" - Bindung an die Gesamtwürdigung des FG - Einheitlichkeit der Kostenentscheidung

BFH IV. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 4 S 1, AO § 378, EStG § 4 Abs 1, EStG § 11 Abs 1, EStG § 55 Abs 1, EStG § 55 Abs 6, EStG § 4 Abs 1, EStG § 11 Abs 1, EStG § 55 Abs 1, EStG § 55 Abs 6, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, FGO § 143 Abs 2, EStG § 4 Abs 3 S 4, FGO § 96 Abs 1, FGO § 118 Abs 2, EStG § 4 Abs 3 S 4, FGO § 96 Abs 2, EStG § 52 Abs 10 S 3

vorgehend FG Düsseldorf, 17. Dezember 2008, Az: 11 K 87/07 E

Leitsätze

1. NV: Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung fließt eine Gegenleistung in Form eines Grundstücks mit dem Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über das Grundstück, d.h. mit der Erlangung des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück zu .
2. NV: § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG i.d.F. des StEindämmG gilt nur für Wirtschaftsgüter, die nach dem 5. Mai 2006 veräußert worden sind .
3. NV: Auf Grund der Verlustausschlussklausel in § 55 Abs. 6 EStG darf ein Verlust bei einer gestreckten Veräußerung von Grund und Boden unabhängig vom Zufluss der einzelnen Veräußerungserlöse nur insoweit nicht berücksichtigt werden, als die gesamte vereinbarte Gegenleistung die auszubuchenden fiktiven Anschaffungskosten übersteigt. Evtl. nachträgliche Änderungen der Gegenleistung sind ggf. als rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu werten .
4. NV: Um den subjektiven Tatbestand einer leichtfertigen Steuerverkürzung bejahen zu können, muss das FG den Stpfl. regelmäßig persönlich anhören. Von einer Anhörung kann nur abgesehen werden, wenn sich z.B. aus Äußerungen des Stpfl., Urkunden oder sonstigen Indizien eindeutig die Leichtfertigkeit ergibt .
5. NV: Der Stpfl. ist im finanzgerichtlichen Verfahren nicht verpflichtet, Gründe vorzutragen, die der Annahme der leichtfertigen Steuerverkürzung entgegenstehen, solange das FA seinerseits keine ausreichenden Tatsachen zum Vorliegen des subjektiven Tatbestands vorgetragen hat .

Tatbestand

- 1 I. Der Vater des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) war Landwirt. Zum landwirtschaftlichen Vermögen gehörte --bereits vor dem Jahr 1970-- ein Grundstück mit Kies- und Sandvorkommen (im Folgenden: Kiesgrundstück).
- 2 Mit Tauschvertrag vom 22. September 1982 zwischen dem Vater des Klägers und einem Kiesbauunternehmen verpflichtete sich der Vater zur Übertragung des Kiesgrundstücks (... ha) an das Kiesbauunternehmen zum 1. Januar 1983. Als Gegenleistung wurde ein Grundstück über ... ha sofort auf den Vater übertragen. Daneben verpflichtete sich das Kiesbauunternehmen, dem Vater ein in der Nähe des Hofes gelegenes Grundstück in einer Größe von ... ha (im Folgenden: hofnahes Grundstück) nach Ende der Entkiesung zu beschaffen. Für den Fall, dass das Kiesbauunternehmen der Pflicht zur Übertragung des hofnahen Grundstücks nicht nachkommt, sollte der Vater ein näher bezeichnetes Grundstück "in entsprechender Größe und entsprechendem Wert" erhalten (im Folgenden: Ersatzgrundstück). Letzterer Anspruch wurde durch eine Auflassungsvormerkung gesichert. Die steuerliche Behandlung des Tauschvertrags beim Vater kann nicht mehr ermittelt werden.

- 3 Hoferbe des Vaters war zunächst dessen Ehefrau, die sodann vom Kläger beerbt wurde. Der Kläger ist Nebenerwerbslandwirt und ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für das Wirtschaftsjahr nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG vom 1. Juli eines Jahres bis 30. Juni des Folgejahres.
- 4 Mit notariellem Vertrag vom 29. Juli 1997 vereinbarte der Kläger mit dem Kiesbauunternehmen, dass er anstelle des hofnahen Grundstücks bzw. des Ersatzgrundstücks eine als Barleistung bezeichnete Geldzahlung in Höhe von 150.000 DM erhalten soll (im Weiteren Barleistung). Die Barleistung wurde noch im Jahr 1997 an den Kläger ausgezahlt.
- 5 Der Kläger erklärte weder in seiner Einkommensteuererklärung 1997 vom 25. Februar 1999 noch in seiner Einkommensteuererklärung 1998 vom 9. Mai 2000 die Einnahme von 150.000 DM (oder einen Teilbetrag). Das Finanzamt X veranlagte die Kläger mit Einkommensteuerbescheid 1997 vom 25. März 1999 und mit Einkommensteuerbescheid 1998 vom 26. Mai 2000 erklärungsgemäß.
- 6 Nach einer im Jahr 2004 durchgeführten Außenprüfung ordnete das Finanzamt X ein Drittel der Barleistung dem Grund und Boden zu und erhöhte die Betriebseinnahmen im Wirtschaftsjahr 1997/98 in den hier streitigen geänderten Einkommensteuerbescheiden 1997 und 1998 vom 18. November 2005 um 50.000 DM.
- 7 Nach erfolglosem Einspruch wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. In den Streitjahren (1997 und 1998) sei eine Betriebseinnahme von 50.000 DM anzusetzen. Hiervon könnten die Anschaffungskosten für das Kiesgrundstück nicht abgezogen werden, da diese bereits bei der Veräußerung des Grundstücks im Jahr 1983 vom Vater des Klägers hätten berücksichtigt werden müssen. Festsetzungsverjährung sei noch nicht eingetreten, weil der Kläger eine leichtfertige Steuerverkürzung begangen habe, indem er die Betriebseinnahme in Höhe von 50.000 DM nicht erklärt habe. Die Vorentscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 389 veröffentlicht.
- 8 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Die Gegenleistung für die Veräußerung des Kiesgrundstücks sei dem Vater des Klägers bereits im Jahr 1982 zugeflossen. Im Wirtschaftsjahr 1997/98 sei kein Wertzuwachs mehr zu versteuern.
- 9 Sollte gleichwohl im Wirtschaftsjahr 1997/98 eine Betriebseinnahme von 50.000 DM anzusetzen sein, wären jedenfalls die --nach § 55 Abs. 1 EStG ermittelten-- fiktiven Anschaffungskosten des Kiesgrundstücks anteilig als Betriebsausgabe abzuziehen, weil der Kläger von der gesamten Gegenleistung im Wirtschaftsjahr 1997/98 nur einen Teilbetrag erhalten habe. Dies folge aus § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG) vom 28. April 2006 (BGBl I 2006, 1095). Danach seien die Anschaffungskosten u.a. für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie Grund und Boden erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses zu berücksichtigen. Die Vorschrift sei auf alle noch offenen Fälle, in denen das Grundstück vor dem 5. Mai 2006 angeschafft worden sei, anwendbar. Denn die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 10 Satz 3 EStG stelle allein auf das Anschaffungsdatum ab. Eine Einschränkung hinsichtlich des Veräußerungszeitpunkts enthalte diese Vorschrift nicht.
- 10 Der Abzug der anteiligen Anschaffungskosten als Betriebsausgabe ergebe sich auch aus R 4.5 Abs. 5 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2008 bzw. den identischen Vorgängerbestimmungen, wonach bei Ratenzahlung eines Kaufpreises in jedem Wirtschaftsjahr der Teilbetrag des Buchwertes anzusetzen sei, der den zugeflossenen Kaufpreistraten entspreche.
- 11 Außerdem seien die Besonderheiten der Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 Satz 1 EStG zu berücksichtigen. Es könne nicht richtig sein, dass im Jahr 1983 ein --wegen des Betriebsausgabenabzugs der gesamten Anschaffungskosten für das Kiesgrundstück zwangsläufig entstehender-- Verlust dem Abzugsverbot des § 55 Abs. 6 Satz 1 EStG unterliege, während im Wirtschaftsjahr 1997/98 --wegen des Zahlungseingangs-- ein Gewinn zu versteuern sei.
- 12 Für die Einkommensteuer 1997 sei schließlich bereits Festsetzungsverjährung eingetreten. Das FG habe zu Unrecht eine leichtfertige Steuerverkürzung angenommen; insbesondere habe es den Kläger nicht persönlich angehört.
- 13 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung sowie die geänderten Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 vom 18. November 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Dezember 2006 aufzuheben.
- 14 Das Finanzamt X beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

- 15** Im Verlauf des Revisionsverfahrens ist durch einen Zuständigkeitswechsel das Finanzamt Y (FA) neuer Beklagter und Revisionsbeklagter geworden.

Entscheidungsgründe

- 16** II. Die Revision wegen Einkommensteuer 1998 ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision wegen Einkommensteuer 1997 ist begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 17** Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Barleistung in Höhe von 50.000 DM im Wirtschaftsjahr 1997/98 als Betriebseinnahme zu erfassen ist (dazu unter 1.) und anteilige Anschaffungskosten des Kiesgrundstücks in diesem Wirtschaftsjahr nicht als Betriebsausgaben abzuziehen sind (dazu unter 2.). Ebenfalls zutreffend hat das FG angenommen, dass der Änderung des Einkommensteuerbescheids 1998 die Festsetzungsverjährung nicht entgegenstand (dazu unter 3.). Die Feststellungen des FG lassen indes eine Beurteilung der Frage, ob der geänderte Einkommensteuerbescheid 1997 innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden ist, nicht zu (dazu unter 4.).
- 18** 1. Der Kläger hat im Wirtschaftsjahr 1997/98 eine Betriebseinnahme in Höhe von 50.000 DM erzielt.
- 19** a) Der im eigenen Grundstück befindliche Bodenschatz stellt im Streitfall Privatvermögen dar, da er nicht für Zwecke der Land- und Forstwirtschaft gewonnen und verwertet wurde (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. Oktober 1982 IV R 73/81, BFHE 137, 32, BStBl II 1983, 106). Die Gegenleistung ist daher nur insoweit bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu erfassen, als sie auf den zum landwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden entfällt. Die Aufteilung ist zwischen den Beteiligten unstrittig.
- 20** b) Die Zahlung ist dem Kläger in der zweiten Hälfte des Jahres 1997 zugeflossen und war somit im Wirtschaftsjahr 1997/98 zu erfassen.
- 21** aa) Der Kläger hat seinen Gewinn in den Streitjahren durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Daher gilt das Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 EStG). Eine Einnahme fließt dem Steuerpflichtigen i.S. des § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zu, wenn er die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt hat (BFH-Urteil vom 21. November 1989 IX R 170/85, BFHE 159, 72, BStBl II 1990, 310). Dies ist dann der Fall, wenn er zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsguts i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) wird.
- 22** bb) Eine Betriebseinnahme im Wirtschaftsjahr 1997/98 kann der Kläger nicht damit in Abrede stellen, dass sein Vater bereits im Jahr 1982 einen Grundstücksübertragungsanspruch zu versteuern gehabt habe und ein Wertzuwachs im Wirtschaftsjahr 1997/98 nicht mehr zu erfassen sei. Dies gilt unabhängig davon, nach welcher Methode der Vater des Klägers seinen Gewinn ermittelt hat.
- 23** Sollte der Vater seinen Gewinn ebenfalls durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt haben, hätte der Anspruch auf Übertragung des hofnahen Grundstücks bzw. des Ersatzgrundstücks seinen Gewinn noch nicht erhöht, weil von einer Betriebseinnahme erst mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) auszugehen ist. Bei Grundstücken erlangt der Erwerber wirtschaftliches Eigentum regelmäßig ab dem Zeitpunkt, von dem ab er nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das Grundstück verfügen kann. Das ist der Fall, sobald Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind (BFH-Urteile vom 2. Oktober 1987 VI R 65/84, BFH/NV 1988, 86; vom 10. November 1989 VI R 155/85, BFH/NV 1990, 290; BFH-Beschluss vom 23. März 1994 VIII B 50/93, BFH/NV 1994, 786; vgl. auch BFH-Urteil vom 2. Mai 1984 VIII R 276/81, BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820). Der Abschluss des notariellen Kaufvertrags und die Eintragung einer Auflassungsvormerkung reichen für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums noch nicht aus (BFH-Beschluss vom 23. März 2007 IX B 114/06, BFH/NV 2007, 1272); daher ist es auch ohne Bedeutung, ob der Kauf der Grunderwerbsteuer unterliegt. Im Streitfall wäre bei dem Vater danach durch die Einräumung eines Anspruchs auf Übertragung des hofnahen Grundstücks bzw. auf Übertragung des Ersatzgrundstücks im Jahr 1982 eine Betriebseinnahme nicht zu erfassen gewesen.
- 24** Sollte der Vater dagegen seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt haben, hätte er mit Abschluss des Tauschvertrags im Wirtschaftsjahr 1982/83 eine Forderung in entsprechender Höhe erfolgswirksam einzubuchen gehabt. Diese wäre auf den Kläger als den (mittelbaren) Gesamtrechtsnachfolger nach § 7 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung a.F. (entspricht § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des

Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999, BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) zum Buchwert übergegangen. Durch den zwischenzeitlichen Übergang von der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich zur Einnahmenüberschussrechnung wäre jedoch der Gewinn um die bestehende Forderung gekürzt worden, um eine doppelte Versteuerung des betreffenden Gewinns zu vermeiden (vgl. Anlage zu R 4.6 EStR 2008). Die --erneute-- Erfassung des der Forderung zugrunde liegenden Betrags im Zeitpunkt der Zahlung im Wirtschaftsjahr 1997/98 wäre dann ebenfalls rechtmäßig.

- 25** 2. Das FG hat zu Recht die (anteiligen) Anschaffungskosten des Kiesgrundstücks im Wirtschaftsjahr 1997/98 nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt. Diese waren bereits im Wirtschaftsjahr 1982/83 abzuziehen.
- 26** a) Nach § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG in der Fassung vor dem StEindämmG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Veräußerung ist die Übertragung des rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) an einem Wirtschaftsgut (BFH-Urteil vom 16. Februar 1995 IV R 29/94, BFHE 177, 389, BStBl II 1995, 635, m.w.N.). Auf die Vereinnahmung der Gegenleistung kommt es nicht an.
- 27** Im Streitfall sollten nach dem notariell beurkundeten Tauschvertrag vom 22. September 1982 Nutzungen, Lasten und Gefahr des Kiesgrundstücks zum 1. Januar 1983 auf den Erwerber übergehen. Weil die Veräußerung damit zum 1. Januar 1983 stattgefunden hat, waren die Anschaffungskosten des Kiesgrundstücks bereits insgesamt im Wirtschaftsjahr 1982/83 abzuziehen.
- 28** b) Der Abzug der Anschaffungskosten erst im Wirtschaftsjahr 1997/98 ergibt sich nicht aus § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG i.d.F. des StEindämmG. Die Vorschrift ist im Streitfall nicht anzuwenden.
- 29** Gemäß der Neufassung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie für bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme erst im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Abgesehen von der erstmaligen Regelung für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens wird damit auch für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens --wie insbesondere Grundstücke-- der Abzug der Anschaffungskosten auf einen späteren Zeitpunkt verschoben (Zufluss des Veräußerungserlöses statt Veräußerung des Grundstücks). Der Vorschrift kommt insoweit eine "Gewinnglättungsfunktion" zu, d.h. es sollen mögliche Progressionsnachteile durch das Auseinanderfallen von Veräußerung und Kaufpreiseingang vermieden werden (vgl. die Gesetzesbegründung, BTDrucks 16/975, S. 12).
- 30** Nach der Anwendungsregel des § 52 Abs. 10 Satz 3 EStG sind die Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die vor dem 5. Mai 2006 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Regelung enthält indes keine Aussage dazu, ob sich die Neufassung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG auch auf Wirtschaftsgüter erstreckt, die bereits vor dem 5. Mai 2006 veräußert worden sind.
- 31** Mit dem FG ist der Senat der Auffassung, dass die vom Wortlaut her offene Neuregelung nach ihrem Sinn und Zweck und unter Heranziehung der Gesetzesmaterialien nur für Wirtschaftsgüter gilt, die nach dem 5. Mai 2006 veräußert worden sind. Bereits aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses vom 15. März 2006 (BTDrucks 16/975, S. 12) ergibt sich, dass die Neuregelung nur für Veräußerungen nach dem Stichtag gelten soll. Danach war die Ergänzung des Absatzes 10 um einen weiteren Satz erforderlich, weil die Änderung (gemeint ist § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG) auch für Wirtschaftsgüter gelten soll (nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens), für die bereits nach der bisherigen gesetzlichen Regelung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung als Betriebsausgabe abziehbar waren und die nach der Neuregelung des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG veräußert oder entnommen werden. Der Gesetzgeber hat damit ersichtlich die Neuregelung nur auf künftige und nicht bereits getätigte Veräußerungs- bzw. Entnahmevorgänge erstrecken wollen (ebenso Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 461 a.E., und Felsmann, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, C Rz 33). Nur diese Auslegung vermeidet --wie das FG zutreffend erkannt hat--, dass die Anschaffungskosten für das Grundstück doppelt berücksichtigt werden. Das wäre aber der Fall, wenn die Anschaffungskosten nach der alten Rechtslage schon im Zeitpunkt der Veräußerung und nach der neuen Rechtslage --erneut-- beim Zufluss des Veräußerungserlöses abgezogen werden könnten.

- 32** c) Die Anschaffungskosten für das Kiesgrundstück sind auch nicht unter Heranziehung der Verwaltungsauffassung in R 16 Abs. 5 EStR 1997 (heute R 4.5 Abs. 5 Satz 1 EStR 2008) im Wirtschaftsjahr 1997/98 abzuziehen.
- 33** Danach ist u.a. bei einem in Raten zu zahlenden Kaufpreis in jedem Wirtschaftsjahr in Höhe der in demselben Wirtschaftsjahr zufließenden Kaufpreistraten ein Teilbetrag der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Betriebsausgaben anzusetzen. Die Regelung kann entgegen der Auffassung des Klägers schon deshalb nicht "automatisch" anzuwenden sein, weil sie von der gesetzlichen Vorgabe des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG in der Fassung vor dem StEindämmG abweicht und daher z.B. nicht einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen angewendet werden dürfte. Demgemäß wird die Richtlinienregelung in der Literatur als Kann-Bestimmung verstanden (z.B. Meurer in Lademann, a.a.O., § 4 EStG Rz 462 a.E.; Leingärtner/Kanzler, Besteuerung der Landwirte, Kap. 26, Rz 222; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 163 a.E.). Darüber hinaus weist das FG für den Streitfall zutreffend darauf hin, dass der Vater des Klägers entgegen der Verpflichtung hierzu (vgl. § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG) kein Anlageverzeichnis geführt hat, aus dem eine etwaige unterbliebene oder nur teilweise Berücksichtigung der Anschaffungskosten im Jahr 1983 ersichtlich wäre. Die Nichtaufklärbarkeit der für den Kläger günstigen Tatsache geht daher zu seinen Lasten (vgl. Leingärtner/ Kanzler, a.a.O., Kap. 27, Rz 8 f.; Meurer in Lademann, a.a.O., § 4 EStG Rz 464).
- 34** d) Die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 Satz 1 EStG steht dem hier gefundenen Auslegungsergebnis ebenfalls nicht entgegen.
- 35** Nach dieser Vorschrift dürfen Verluste, die bei der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden im Sinne des Absatzes 1 entstehen, bei der Ermittlung des Gewinns in Höhe des Betrags nicht berücksichtigt werden, um den der ausschließlich auf den Grund und Boden entfallende Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten unter dem Zweifachen des Ausgangsbetrags (fiktive Anschaffungskosten) liegt.
- 36** Die Verlustausschlussklausel des § 55 Abs. 6 EStG ergänzt die pauschale Wertermittlung des Grund und Bodens nach § 55 Abs. 1 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 10. August 1978 IV R 181/77, BFHE 126, 191, BStBl II 1979, 103; vom 25. November 1999 IV R 64/98, BFHE 190, 214, BStBl II 2003, 61). Sie soll verhindern, dass es zur Berücksichtigung von Verlusten kommt, die sich allein deshalb ergeben, weil der Teilwert des Grund und Bodens nicht konkret, sondern pauschal ermittelt und deshalb zu hoch angesetzt worden ist. Verhindert werden soll der Ansatz von Buchverlusten, d.h. von Verlusten, die nicht auf eine tatsächliche Vermögenseinbuße zurückgehen (BTDrucks VI/1901, S. 14).
- 37** Auch wenn --wie im Streitfall-- bei einem zeitlich gestreckten Veräußerungsgeschäft Leistung und Gegenleistung (bzw. Teile hiervon) in verschiedenen Besteuerungszeiträumen zu berücksichtigen sind, ist das Rechtsgeschäft bei der Ermittlung des nichtabzugsfähigen Verlusts i.S. des § 55 Abs. 6 Satz 1 EStG von Anfang an einheitlich zu beurteilen (vgl. Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 55 EStG Rz 115). Es dürfen weder die Veräußerung des Grundstücks in dem einen Besteuerungszeitraum noch der Zufluss des Veräußerungserlöses (bzw. Teile hiervon) in dem anderen Besteuerungszeitraum isoliert betrachtet werden. Die Verlustausschlussklausel greift nur insoweit, als bei der anzustellenden Gesamtbetrachtung die fiktiven Anschaffungskosten nach § 55 Abs. 1 EStG die gesamte vereinbarte Gegenleistung übersteigen. Nur in Höhe dieses Differenzbetrags liegt ein Verlust i.S. des § 55 Abs. 6 EStG vor, der in dem Jahr, in dem nach der jeweils gültigen Gesetzeslage der Buchwert des Grundstücks auf Grund des Veräußerungsvorgangs gewinnwirksam auszubuchen ist, nicht zu berücksichtigen ist. Ändert sich --wie im Streitfall-- nachträglich die Gegenleistung, ist dies ggf. als rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu werten (vgl. zu einer nachträglichen Kaufpreisminderung bei einer Betriebsaufgabe gemäß § 16 Abs. 3 EStG: BFH-Urteil vom 12. Oktober 2005 VIII R 66/03, BFHE 211, 458, BStBl II 2006, 307, unter II.2.c).
- 38** Entgegen der Auffassung des Klägers entspricht das FG-Urteil dieser Vorgabe. Die Vorentscheidung stellt zutreffend heraus, dass bei der Ermittlung des nichtabzugsfähigen Verlusts im Jahr 1982/83 als Gegenleistung nicht nur das in diesem Jahr übertragene Grundstück, sondern auch die weitere Gegenleistung in Gestalt des hofnahen Grundstücks bzw. des Ersatzgrundstücks einzubeziehen war. Bei zutreffender rechtlicher Beurteilung waren die fiktiven Anschaffungskosten des Kiesgrundstücks daher gemäß § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG a.F. bereits im Wirtschaftsjahr 1982/83 bis zur Höhe der vereinbarten Gesamtgegenleistung gewinnwirksam zu berücksichtigen. Bei dieser Auslegung des § 55 Abs. 6 Satz 1 EStG ist der vom Kläger gerügte Verstoß gegen den Grundsatz der Gesamtgewinnlichkeit von Betriebsvermögensvergleich und Einnahmenüberschussrechnung nicht zu erkennen. Dass das Rechtsgeschäft insgesamt zu einem Verlust geführt hat, macht der Kläger im Übrigen auch nicht geltend.
- 39** 3. Dem geänderten Einkommensteuerbescheid 1998 vom 18. November 2005 stand die Festsetzungsverjährung nicht entgegen.

- 40 Nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist, wenn eine Steuererklärung einzureichen ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird. Die Festsetzungsfrist für Steuern beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Bei Steuerhinterziehung verlängert sie sich auf zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung auf fünf Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO).
- 41 Im Streitfall begann die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1998 mit Ablauf des Jahres 2000, da der Kläger in diesem Jahr die Steuererklärung abgegeben hat, und endete regulär nach vier Jahren mit Ablauf des Jahres 2004. Der Fristablauf wurde aber durch den Beginn der Außenprüfung im Jahr 2004 insoweit nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO gehemmt. Auf das Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung kam es daher für die Einkommensteuer 1998 --was das FG übersehen hat-- nicht an.
- 42 4. Die Feststellungen des FG lassen indes eine Beurteilung nicht zu, ob der geänderte Einkommensteuerbescheid 1997 innerhalb der Festsetzungsfrist erlassen worden ist.
- 43 Die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 1997 begann mit Ablauf des Jahres 1999 und endete regulär mit Ablauf des Jahres 2003. Die Frist verlängert sich jedoch auf fünf Jahre bis zum Ablauf des Jahres 2004, soweit eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) begangen worden ist. Nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO wäre dann der Ablauf der Festsetzungsfrist durch den Beginn der Außenprüfung im Jahr 2004, die sich nach Erlass der erweiterten Prüfungsanordnung u.a. auch auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft vom 1. Juli 1997 bis 30. Juni 1998 erstreckte, gehemmt.
- 44 a) Zutreffend hat das FG den objektiven Tatbestand einer leichtfertigen Steuerverkürzung bejaht. Der Kläger hat die Betriebseinnahme von 50.000 DM nicht in der Einkommensteuererklärung 1997 erklärt. Dadurch wurden Steuern zu niedrig festgesetzt.
- 45 b) Die weiteren Feststellungen des FG rechtfertigen indes nicht dessen rechtliche Würdigung, dass der Kläger auch den subjektiven Tatbestand einer leichtfertigen Steuerverkürzung verwirklicht hat.
- 46 aa) Leichtfertig handelt, wer diejenige Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den besonderen Umständen des Falles und seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen verpflichtet und imstande ist, obwohl sich ihm hätte aufdrängen müssen, dass dadurch Steuern verkürzt werden (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. Januar 1988 3 StR 450/87, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 1988, 196; BFH-Urteil vom 24. April 1996 II R 73/93, BFH/NV 1996, 731).
- 47 Ob Leichtfertigkeit vorliegt, ist im Wesentlichen Tatfrage. Die hierzu getroffenen Feststellungen des FG hinsichtlich des subjektiven Tatbestands können in der Revisionsinstanz grundsätzlich nur darauf überprüft werden, ob der Rechtsbegriff der Leichtfertigkeit richtig erkannt wurde und ob die Würdigung der Verhältnisse hinsichtlich dieses individuellen Verschuldens den Denkgesetzen und Erfahrungssätzen entspricht (BFH-Urteil vom 30. Juni 2010 II R 14/09, BFH/NV 2010, 2002). Die Bindung entfällt nur dann, wenn die Folgerungen mit den Denkgesetzen oder Erfahrungssätzen unvereinbar sind. Die Gesamtwürdigung durch das FG bindet das Revisionsgericht auch dann, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist (BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842).
- 48 bb) Das FG hat diesbezüglich ausgeführt, dass dem Kläger nach seinen persönlichen Fähigkeiten und Kenntnissen habe klar sein müssen, dass er die Zahlung im Rahmen seiner Einnahmenüberschussrechnung zu erfassen gehabt habe. Ihm habe der Zusammenhang der Zahlung mit seinem Verpachtungsbetrieb und generell die Relevanz von Zahlungen im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung bewusst gewesen sein müssen. Wegen des auf der Hand liegenden Zusammenhangs der Einnahmen mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb habe sich ihm aufdrängen müssen, dass solche Einnahmen gegenüber dem Finanzamt zu erklären gewesen seien, um die Behörde in die Lage zu versetzen, den Sachverhalt von Amts wegen steuerlich zu würdigen. Aus dem Vorliegen der objektiven Tatumstände könne auf den subjektiven Tatbestand der Leichtfertigkeit geschlossen werden. Weiterer Feststellungen bedürfe es nicht. Insbesondere habe der Kläger im Rahmen der mündlichen Verhandlung nicht persönlich gehört werden müssen. Es komme nämlich nicht darauf an, ob ihm die mit der Nichterklärung der Einnahme verbundene Steuerverkürzung bewusst gewesen sei, sondern darauf, dass sich ihm diese hätte aufdrängen müssen. Letzteres sei nach der Überzeugung des Senats der Fall.
- 49 cc) Die Ausführungen des FG halten einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Es ist bereits nicht nachvollziehbar, worauf das FG seine Ausgangsprämisse stützt, dass sich dem Kläger habe aufdrängen müssen, er sei verpflichtet gewesen, die Barleistung gegenüber dem Finanzamt zu erklären, um dieses in die Lage zu versetzen,

den Sachverhalt von Amts wegen steuerlich zu würdigen. Eine solche Erklärungspflicht könnte allenfalls dann angenommen werden, wenn sich dem Kläger hätte aufdrängen müssen, dass die Barleistung in den Streitjahren steuerlich zu erfassen ist. Allein die dem Kläger zu unterstellende und von ihm auch nicht in Abrede gestellte Kenntnis davon, dass die Barleistung im Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gestanden hat, rechtfertigt eine solche Annahme aber, anders als das FG meint, nicht. Es ist jedenfalls nicht auszuschließen, dass der Kläger, wie er bereits im Klageverfahren vorgetragen hat, davon ausgegangen ist, der gesamte Veräußerungsgewinn sei bereits im Wirtschaftsjahr 1982/83 vollständig bei seinem Vater steuerlich berücksichtigt worden bzw. hätte dort berücksichtigt werden müssen. Eine derartige rechtliche Würdigung, die der Annahme einer leichtfertigen Steuerverkürzung entgegensteht, erscheint dem Senat jedenfalls deshalb nicht ganz fernliegend, weil es, wie den Entscheidungsgründen im Übrigen und auch der Vorentscheidung zu entnehmen ist, einer umfänglichen rechtlichen Würdigung bedurfte, um die steuerliche Erfassung der Barleistung in den vorliegenden Streitjahren zu begründen. Um gleichwohl den subjektiven Tatbestand einer leichtfertigen Steuerverkürzung zu bejahen, hätte es daher zwingend einer persönlichen Anhörung des Klägers durch das FG bedurft. Nur dadurch wäre es dem FG möglich gewesen, einen persönlichen Eindruck von dem Kläger zu gewinnen, der es ggf. ungeachtet der rechtlichen Komplexität der vorliegenden Rechtsfragen erlaubt hätte, Rückschlüsse auf das Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung zu ziehen. Von einer Anhörung des Klägers hätte das FG für seine Überzeugungsbildung nur dann absehen dürfen, wenn sich z.B. aus Äußerungen des Klägers, Urkunden oder sonstigen Indizien eindeutig die Leichtfertigkeit ergeben hätte (vgl. für die Bejahung von Hinterziehungsvorsatz: BFH-Urteil vom 27. August 1991 VIII R 84/89, BFHE 165, 330, BStBl II 1992, 9, unter 2.b bb). Derartige Umstände sind vom FG aber nicht festgestellt worden. Von der persönlichen Anhörung des Klägers konnte das FG auch nicht mit der Begründung absehen, der Kläger habe ausreichend Gelegenheit gehabt, zu dem Vorliegen der objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer leichtfertigen Steuerverkürzung vorzutragen. Das FG übersieht insoweit, dass das FA zunächst auf Grund der ihm obliegenden Beweislast diejenige Tatsachen vorzutragen hat, die den subjektiven Vorwurf einer leichtfertigen Steuerverkürzung rechtfertigen können. Es ist nicht Aufgabe des Klägers, etwaige Gründe vorzutragen, die der Annahme einer leichtfertigen Steuerverkürzung entgegenstehen, solange das FA seinerseits keine ausreichenden Tatsachen zum Vorliegen des subjektiven Tatbestands vorgetragen hat.

- 50** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de